Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 32653 du rôle
Inscrit le 6 juin 2013

Audience publique du 18 juin 2014

Recours formé
par Monsieur ...et Madame ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 32653 du rôle, déposée en date du 6 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Andreas KOMNINOS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mars 2013 rejetant leurs réclamations telles que dirigées contre des bulletins d'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010, émis le 29 août 2012, respectivement le 3 octobre 2012 ainsi que contre le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'année 2012, émis le 3 octobre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 30 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 3 décembre 2013 par Maître Andreas KOMNINOS au nom des demandeurs ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 19 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Andreas KOMNINOS et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juin 2014.

Par courrier daté du 24 juillet 2012, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes informa Monsieur ...et Madame ..., ci-après « les époux...», en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que le bureau d'imposition compétent envisagerait de procéder à des modifications par rapport aux revenus tels que déclarés, en retenant un revenu net provenant de la location de biens immobiliers, en l'occurrence l'immeuble sis à ..., d'un montant de ...euros pour l'année d'imposition 2008.

Le 29 août 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2008 et le 3 octobre 2012, les bulletins afférents pour les années 2009 et 2010, tandis que le même jour, il procéda encore à la fixation des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

Le 7 novembre 2012, les époux...introduisirent une réclamation contre les bulletins d'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », tandis que le 16 novembre 2012, ils contestèrent encore la fixation des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

Par décision du 6 mars 2013, référencée sous les n° C 18073 et C 18105, le directeur confirma intégralement les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2008, 2009 et 2010 ainsi que le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'année sur le revenu 2012 et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu les requêtes introduites en dates du 8 et du 19 novembre 2012 par les époux, le sieur ......et la dame Madame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins d'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010, et contre le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'année sur le revenu 2012, émis en dates du 29 août 2012, respectivement du 3 octobre 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; que les deux requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 18073 et C 18105, ayant un objet connexe il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que pour les années 2002 à 2007, le réclamant fait grief au bureau d'imposition, à titre principal, d'avoir établi les bases d'imposition par voie de taxation, alors que les années de 2002 à 2005 encourraient la prescription, et, à titre subsidiaire, que les taxations ne tiendraient pas compte des frais d'exploitation du cabinet dentaire ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir imposé sous la rubrique du revenu net provenant de la location de biens « l'indemnité perçue au titre du compromis de vente signé le 20 décembre 2007 et amendé le 19 décembre 2008 » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

<u>En fait</u>

Considérant que les réclamants ont mis en vente leur « résidence principale en automne 2007, avant que la crise financière n'affecte plus directement le Grand-Duché et son marché immobilier » ; qu' « après plusieurs mois, un candidat acheteur s'est présenté en la personne du sieur (...), lequel s'est montré prêt à acquérir l'immeuble au prix de ...€ » ; que celui-ci a tout de même « exposé ne pas disposer immédiatement des fonds nécessaires à cet achat » ;

Considérant que dès lors, les réclamants ont « accepté de patienter en retirant le bien de la vente, tout en souhaitant préserver leurs droits» ; que c'est « dans cet esprit» qu'ils ont « rédigé et signé le compromis de vente du 20 décembre 2007 dont le but essentiel était de garantir que l'immeuble puisse être vendu au plus vite, tout en accédant aux demandes de délai du candidat acheteur»; que néanmoins « l'incapacité du candidat acheteur à libérer les fonds promis persistant au-delà de la date-butoir du 22 décembre 2008, le compromis de vente du 20 décembre 2007a été amendé afin d'alourdir - pour le candidat acheteur - le montant de la pénalité l'incitant à passer au plus vite l'acte authentique de vente », de sorte que les réclamants ont « signé un avenant le 19 décembre 2008 avec le candidat acheteur » ;

Considérant encore, qu'à travers cet avenant, il a été stipulé entre autres que « le montant fixe de l'indemnité de dédit est portée (sic) à 8% du prix de vente en cas de désistement au-delà du 20 mars 2009 » ; qu'en fin de compte « le montant total de l'indemnité de dédit perçue sous forme de versements mensuels (... €) et sous forme d'exécution de la garantie bancaire convenue (... €, puis finalement ... € suite à l'amendement du compromis de vente le 19 décembre 2008), soit un total de ... € correspond pratiquement à l'usage du marché, lequel prévoit généralement un dédit de 10% du prix de vente en cas de désistement pour quelque cause que ce soit » ;

<u>En ce qui concerne l'imposition sur le revenu des années 2008 et 2009</u>

Considérant qu'il échet dès lors de rechercher si l'indemnité, touchée de la part des réclamants pour résiliation du compromis de vente signé avec leur acheteur potentiel, range parmi une des 8 catégories de revenus prévues par l'article 10 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R) ;

Considérant qu'en l'espèce, les conditions retenues à l'endroit du compromis de vente passé de la part des réclamants avec leur acheteur potentiel prévoient notamment que le prix de vente se décompose en :

a) un montant fixe de ... € (…), et en
b) un montant variable fixé à ... € (…) par mois entamé, séparant le jour de la signature du présent compromis et le jour de la signature de l'acte notarié » ;

Considérant encore que « le prix de vente sera acquitté par l'acquéreur selon les

modalités suivantes :

a) L'acquéreur s'engage à payer des acomptes de … € (… euros), au plus tard le deuxième jour ouvré de chaque mois à compter du jour de la signature du présent compromis et jusqu'à la passation effective de l'acte notarié, et pour la première fois à la date de signature du présent compromis.

Le défaut ou le retard de paiement de ces acomptes emportera de plein droit caducité du présent compromis, sans préjudice du droit des vendeurs au paiement des indemnités dues jusqu'au départ effectif du bien vendu, tel que prévu à l'article (...) du présent compromis.

b) Le solde du prix de vente, solde à déterminer en fonction des montants fixe et variable stipulés à l'article (..) et des acomptes payés conformément au a) du présent article, sera acquitté par l'acheteur par virement bancaire au jour de la signature de l'acte notarié. » ;

Considérant, à titre explicatif, que le compromis de vente retient encore que « Les vendeurs autorisent l'acquéreur à occuper le bien vendu à titre purement précaire à compter du 1er février 2008 y compris à bénéficier d'une boîte aux lettres jusqu'à la date de signature de l'acte notarié » ; qu'en outre, les réclamants « autorisent expressément l'acquéreur à mettre en place tous les éléments de décoration et d'aménagement mobilier compatibles avec une jouissance des lieux en bon père de famille, à sa charge toutefois de remettre le bien vendu en l'état où il se trouvait lors de son entrée dans les lieux en cas de caducité ou de nullité du compromis de vente ou si la vente notariée ne se faisait pas pour quelque raison que ce soit » ; que de plus « l'acquéreur s'engage à contracter toutes assurances utiles afin de garantir l'ensemble des préjudices que pourraient subir les vendeurs du fait de son occupation précaire » ;

Considérant en outre et à titre purement hypothétique, qu'un loyer dit « normal » pour pouvoir être stipulé entre parties tierces dans le cas d'une situation géographique et d'un objet comparables, se chiffre, comme la mise en location ultérieure (i.e. au titre de l'année litigieuse 2010) le démontre, à +/- … euros ; que les acomptes d'un montant de … euros, assumés de la part de l'acquéreur, ne divergent dès lors pas fortement de la réalité économique ;

Considérant que le contrat ne contient pas d'autre stipulation sur un loyer à verser ni ne prévoit la gratuité de l'habitation ;

Considérant qu'il n'est pas d'usage entre des tiers d'accorder un droit d'habitation gratuit, plus spécialement eu égard à l'importance du bien immobilier et de sa valeur en l'espèce ; que si les versements mensuels de ...euros apparaissent au contrat sous un angle de possible dédit ou d'acompte sur le prix de vente, ce qui ne semble pas certain, pour le moins, à la lecture des articles 2 et 3, il n'en reste pas moins qu'en matière fiscale, le principe de l'appréciation d'après les critères économiques (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ancré à l'endroit du paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), retient qu'il ne suffit pas de s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais, au-delà de l'apparence juridique, de rechercher et d'analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques ; qu'en effet, il est de principe en droit fiscal que les faits et les actes juridiques doivent être interprétées à la lumière de critères économiques ; que même à supposer que les versements

mensuels de ...euros eussent été imputées sur le montant fixe de...euros, en cas de vente, leur qualification n'en aurait pas été touchée, alors que le prix de vente en aurait été réduit ;

Considérant que cette appréciation des faits est encore corroborée par la stipulation du contrat que les versements mensuels devraient être continuées au-delà de la date limite fixée pour l'acte notarié et qu'en fait les versements mensuels n'y ont pas pris fin ;

Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que les versements de ...euros mensuels sont à considérer en tant que loyer brut perçu par les réclamants au titre de la location de l'immeuble sis ..., à ... ; que les revenus de la location de biens sont imposables au titre de l'article 98 L.I.R. ;

Considérant que, contrairement à l'assimilation à un loyer tout à fait ordinaire, sur base d'une appréciation d'après les critères économiques, qu'il échet d'effectuer en ce qui concerne les versements mensuels de ...euros, l'indemnité de dédit payée après résiliation du compromis de vente et sous forme d'un paiement unique de ... euros range d'office et de par sa nature parmi la catégorie des revenus nets divers ; qu'elle constitue, plus précisément, une entremise occasionnelle au sens de l'article 99 alinéa 3 LIR ; que même si le bureau d'imposition l'a imposée, erronément, dans la catégorie du revenu net provenant de la location de biens au lieu de la catégorie des revenus nets divers proprement dite, il n'en demeure pas moins que ni le revenu imposable ni l'impôt dû ne s'en trouvent affectés, de sorte que, pratiquement, aucun décalage ne s'avère nécessaire ; (…). »

Par requête déposée le 6 juin 2013, les époux...ont introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de cette décision directoriale déclarant non fondées leurs réclamations telles que dirigées contre des bulletins d'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010, ainsi que contre le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'année sur le revenu 2012, leur recours ne portant toutefois à l'encontre de la décision directoriale entreprise que pour autant que celle-ci concerne l'imposition sur le revenu des années 2008 et 2009, particulièrement les versements mensuels par l'acquéreur et l'indemnité finale de dédit, à l'exclusion du volet de la décision visant d'une part l'imposition de l'année 2010 et d'autre part la fixation des avances pour l'année 2012.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », ainsi que l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par les demandeurs. Ce recours en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de leur recours, les époux...attaquent d'abord la décision directoriale déférée pour avoir confirmé l'application par le bureau d'imposition compétent de la théorie de la « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* », selon laquelle il importe de rechercher et d'analyser la réalité économique d'une opération conformément au principe de l'appréciation de la situation d'après les critères économiques, et ce alors que le compromis conclu entre eux-mêmes et un tiers serait tout à fait ordinaire et ne présenterait aucune particularité exceptionnelle, les époux...estimant en effet que cette théorie ne serait pas d'application lorsque, comme en

l'espèce, le contribuable aurait fourni des éléments de preuve de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération litigieuse, les demandeurs mettant encore en exergue le fait que l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouverait limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable. Or, comme il n'existerait, dans le cas d'espèce, aucune discordance entre le contenu juridique du compromis et la réalité économique de la situation, les termes du compromis étant parfaitement congruents avec la situation économique qui en résulte, puisque ni le versement d'arrhes déductibles sur le prix de cession en cas de réalisation de la vente, ou en contrepartie de l'exercice d'un droit de dédit, ni le versement d'une indemnité finale de résiliation en cas d'exercice du droit de dédit ne seraient exceptionnels, voire anormaux, dans ce genre de transaction, le compromis litigieux ne présenterait aucune particularité justifiant de la nécessité pour l'administration des Contributions directes de dénaturer les termes du compromis.

Partant, et à titre principal, ils demandent au tribunal de retenir que ce serait à tort que l'administration des Contributions directes aurait, de son propre chef et surtout dans son intérêt propre, réinterprété les termes dudit compromis et requalifié les versements subséquents à son avantage.

L'Etat, de son côté, soutient qu'il s'agirait au contraire d'une application classique du principe de l'appréciation d'après les critères économiques, ancré au paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG », selon lequel il ne conviendrait pas de s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais, au-delà de l'apparence juridique, de rechercher et d'analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques.

Le moyen tel que formulé par les demandeurs relevant essentiellement d'une question de principe, le tribunal y répondra ci-après sans analyser l'application *in concreto* au compromis litigieux ainsi qu'aux revenus en découlant, cette question faisant l'objet du moyen subsidiaire des demandeurs, examiné ci-après.

Il convient de prime abord de rappeler que la fiscalité par son essence est une matière qui frappe des manifestations de nature économique, le but de la loi fiscale étant d'imposer des charges que seul celui qui possède la capacité contributive correspondante peut supporter sans dommages. Or, un tel résultat n'est garanti que si la loi fiscale se place du point de vue économique, l'expérience enseignant en effet que les formes du droit privé ne sont pas toujours adéquates pour refléter le contenu réel de l'opération économique sous-jacente. L'imposition est effectivement attachée à des situations, des actes et des faits juridiques relevant du droit privé qui en sont la traduction juridique. Dans ceux-ci, c'est la force contributive des contribuables qui se manifeste et ce sont ces manifestations-là de la puissance économique qui doivent être atteintes par les lois fiscales[1]. Dans un souci d'égalité devant l'impôt, ce ne sont par conséquent pas les opérations formelles qui intéressent les lois fiscales, de sorte que la méthode de l'appréciation économique doit être appliquée, consistant à dégager derrière les formes choisies, le véritable contenu des opérations économiques, celui qui est pertinent pour l'application de la loi fiscale. Elle se limite à apprécier ce que le contribuable a réalisé, sans se soucier quels autres chemins il aurait pu emprunter, cette

[1] Jean-Pierre Winandy, « *Appréciation économique et report des pertes en droit fiscal luxembourgeois* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre Jubilaire de l'IFA, Bruylant 2008, p. 357.

dernière question relevant en effet plus spécifiquement du paragraphe 6 StAnpG : à cet égard, les développements des demandeurs relatifs à la charge de la preuve pesant sur l'administration lorsque celle-ci reproche un abus de droit à l'administré ne sont pas pertinents, encore que le soupçon de l'administration des Contributions directes que l'opération litigieuse consisterait en fait en un montage destiné à permettre au montant de ...euros d'échapper à toute imposition ne semble pas dénué de tout fondement au vu des moyens des demandeurs tendant en effet, tel qu'il sera indiqué ci-après, à voir échapper ledit montant perçu au cours des années d'imposition 2008 et 2009, à toute imposition, tout en permettant à un tiers de disposer d'une boîte aux lettres et d'une adresse à Luxembourg.

Dès lors, en application de ce principe, les faits et les actes juridiques doivent être interprétés et appréciés d'après des critères économiques, de sorte que la juridiction saisie, à l'instar des autorités fiscales avant elle, ne saurait s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais elle est appelée, au-delà de l'apparence juridique, de rechercher et d'analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques[2].

L'application de ce principe n'est par ailleurs pas liée à de quelconques éléments « déclencheurs » comme les demandeurs semblent l'estimer, telle qu'une quelconque particularité ou à un quelconque caractère exceptionnel de l'opération, les jurisprudences citées à ce propos par les demandeurs étant relatives à un autre cas de figure, à savoir celui de la charge de la preuve relative à la réalité matérielle d'une opération : or, en l'espèce, la réalité matérielle de l'opération n'est pas en cause, mais celle de la forme adoptée par le contribuable.

Il ne saurait dès lors, d'une manière générale, pas être reproché à l'administration des Contributions directes, respectivement à son directeur, d'avoir appliqué ladite théorie de la « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* », sous réserve évidemment de la vérification de l'application correcte de ce principe au cas d'espèce, vérification à laquelle le tribunal procèdera ci-après dans le cadre du moyen développé à titre subsidiaire par les époux ....

A cet égard, et à titre subsidiaire, les époux...exposent avoir cherché au cours de l'année 2007 à céder leur habitation principale, à savoir l'immeuble sis à ... et avoir dans ce contexte conclu un compromis de vente avec Monsieur ...en date du 20 décembre 2007, pour un prix de cession de...euros. Confrontés à la difficulté de trouver un acquéreur solvable, ils auraient accepté d'accorder certaines facilités à l'acquéreur, en particulier en octroyant un délai d'une année pour la réitération de la vente par acte notarié, l'acquéreur ayant prétendu pouvoir obtenir rapidement les financements nécessaires à l'acquisition, alors que la vente d'un bien immobilier en France semblait être sur le point d'être conclue. Dès lors, il aurait été convenu que le prix de cession serait réglé pour partie par des mensualités de ...euros, depuis la date de signature du compromis jusqu'à la date de l'acte notarié, et que le solde restant dû serait réglé au jour de signature de l'acte notarié, ce dispositif ayant pour objectif de contraindre le candidat acquéreur à réitérer rapidement la vente par un acte notarié.

Le compromis en cause prévoyait encore une faculté de dédit en faveur de l'acquéreur : si celui-ci exerçait cette faculté, les versements mensuels de ...euros viendraient

[2] Cour adm. 26 juin 2008, n° 24061C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 47 ; trib. adm. 25 août 1999, n° 10456, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°51 ; Cour adm. 23 mars 2000, n° 11565C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 52

en paiement du droit de dédit, auxquels s'ajouterait une indemnité finale de dédit de 5% du prix fixe de vente. Dès lors, les versements mensuels étaient dus par l'acquéreur en paiement de sa faculté de dédit, indépendamment du droit d'occupation accordé par les cédants.

Compte tenu du contexte économique difficile en 2007 et 2008, un avenant aurait été conclu en date du 19 décembre 2008, l'acquéreur n'ayant finalement pas réuni le financement nécessaire à l'acquisition du bien dans le délai d'un an prévu au compromis : aux termes de cet avenant, le délai pour réitérer la vente aurait été prorogé jusqu'au 20 mars 2009 inclus et l'indemnité finale de dédit majorée de trois points à 8% du prix fixe de vente.

En date du 24 mars 2009, l'acquéreur n'ayant toujours pas libéré les fonds, il aurait quitté l'immeuble qu'il occupait à titre précaire depuis le 1er février 2008, et il aurait versé un montant de ...euros aux époux...au titre d'indemnité finale de dédit, les demandeurs insistant sur le fait que comme le compromis devenait caduc, le principe aurait été le déguerpissement de l'acquéreur, tandis que l'exception était la continuité des versements mensuels, afin d'éviter que l'acquéreur n'occupe les lieux indéfiniment sans titre et gratuitement.

Partant, les versements mensuels jusqu'au départ effectif du bien ainsi qu'une indemnité de ...euros devaient contraindre l'acquéreur éventuellement récalcitrant à quitter au plus vite les lieux si la vente devait ne pas se réaliser.

Les époux...insistent encore sur le fait que l'intention des parties était sans ambiguïté aucune la cession respectivement l'acquisition de l'immeuble, l'acquéreur leur ayant d'ailleurs indiqué qu'il était sur le point de finaliser la cession d'un bien immobilier à Paris, et que, par conséquent, la situation devait être purement temporaire et ne pas excéder quelques semaines.

Si la décision directoriale relevait certes que le compromis ne prévoyait ni la gratuité ni une contrepartie de l'occupation à titre précaire, les époux...estiment toutefois qu'il ne pourrait leur être reproché d'avoir cru que l'occupation précaire serait purement transitoire, de sorte que le droit d'occupation précaire ne pourrait pas être assimilé à une location.

Les demandeurs partant contestent la qualification donnée par la décision directoriale aux versements mensuels de ...euros, les versements mensuels de ...euros ayant eu la fonction d'arrhes versées d'avance et mensuellement, venant en paiement du prix du dédit exercé par l'acquéreur, alternativement d'acomptes sur le paiement du prix de cession.

Ils contestent plus particulièrement la requalification de ces versements mensuels en revenus locatifs sur base de l'article 98 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », les demandeurs affirmant que les versements de ces sommes n'auraient pas été liés au droit d'occupation précaire accordé à l'acquéreur. Ainsi les versements auraient démarré dès la signature du compromis au vœu de l'article 3 du compromis, alors que l'acquéreur ne serait entré dans les lieux qu'à compter du 1er février 2008, de même que ces versements se seraient poursuivis même si l'acquéreur n'avait pas occupé les lieux ou en était parti. D'ailleurs, l'estimation de l'administration des Contributions directes d'un loyer à ...euros pour sous-tendre sa requalification serait fortement sous-évaluée, les demandeurs affirmant avoir reçu une proposition de prise à bail, pour un loyer mensuel de ...euros.

Ils donnent encore à considérer que pour que le revenu provenant de la location d'un bien tombe dans le champ d'application de l'article 98 (1) 1. LIR, il devrait exister dans le chef du contribuable une intention sérieuse de s'enrichir, de gagner de l'argent au moyen de la location, ce qui n'aurait toutefois pas été le cas, alors que le montant des versements mensuels serait sans commune mesure avec la réalité économique et serait considéré en tout état de cause comme des loyers abusivement bas par l'administration des Contributions directes. En réalité, le montant de ...euros correspondrait à l'ensemble des charges liées à la propriété de l'immeuble pour sa conservation en l'état, dans l'attente de la réitération de la vente par acte notarié qui devait être rapide, le montant des versements mensuels couvrant ainsi les frais engagés par eux pour la conservation de l'immeuble, auxquels s'ajouteraient les cotisations d'assurance et les impôts et taxes, ainsi qu'une réserve pour réparations, et ce alors que l'immeuble serait une vieille bâtisse nécessitant un entretien et des travaux de réparation réguliers : partant, les échéances de ...euros auraient eu pour seule finalité la conservation du bien en l'état, en l'absence de tout enrichissement dans leur chef.

Dans leur mémoire en réplique, les époux...réitèrent leurs explications selon lesquelles ces versements mensuels venant en déduction du prix de cession final ou en paiement du droit de dédit, s'analyseraient comme des arrhes : ainsi, si l'opération de cession avait été finalisée, les arrhes devenaient des acomptes et s'imputaient sur le prix de vente ; en revanche, si l'acquéreur renonçait à finaliser l'acquisition de l'immeuble, ces sommes restaient dues aux cédants, ensemble avec une pénalité finale de 8 % du prix de vente. Dès lors, ils estiment que d'un point de vue économique, les versements mensuels ne sauraient être analysés autrement que comme des arrhes, dans le cadre d'un compromis de vente immobilière, dont le non-paiement entraînait la caducité du compromis ; en revanche, l'occupation précaire ne constituait pas la contrepartie des paiements effectués par l'acquéreur, d'autant que le versement des arrhes était dû, que le droit d'occupation précaire soit effectivement exercé ou non par l'acquéreur.

Ils s'insurgent encore contre l'affirmation de la partie étatique selon laquelle ils n'auraient jamais eu l'intention de céder l'immeuble mais auraient tenté de créer une apparence juridique qui ne correspondrait pas à la réalité économique en employant une terminologie contractuelle spécifique, ceci dans le but de contourner les dispositions fiscales applicables et d'échapper ainsi à l'imposition de leur revenu, en insistant sur le fait qu'il appartiendrait en tout état de cause à l'Etat de rapporter la preuve au-delà de tout doute raisonnable que le montage juridique aurait été effectué à des fins exclusivement fiscales, le montage devant en effet être motivé par la seule intention de contourner la loi fiscale, pour qu'il puisse y avoir abus de droit. Ainsi, le critère permettant de déterminer si une certaine solution choisie est abusive ou non, consisterait à déterminer si des personnes raisonnables auraient, au regard de l'arrière fond économique de l'opération considérée, choisi cette solution.

Or, en l'espèce, ils n'auraient eu aucun intérêt à louer le bien à Monsieur ... pour un prétendu loyer de ...euros mensuels, alors qu'ils auraient reçu une offre pour un contrat de bail commercial à … euros par mois.

Les époux...en concluent que les versements mensuels ensemble avec l'indemnité finale constitueraient le prix de la faculté de dédit et à ce titre un revenu divers hors champ, les sommes versées devant être regardées comme des indemnités de résiliation versées en

réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance (de l'acquéreur), sans lien direct avec un quelconque service.

Or, un revenu ne serait imposable que s'il peut être classé dans l'une des huit catégories énumérées à l'article 10 LIR : partant une indemnité transactionnelle qui tend à réparer un préjudice subi et qui n'est pas perçue à la suite de la recherche d'un gain ne serait pas imposable. Plus précisément, si la décision directoriale considère que l'indemnité finale de dédit d'un montant de ...euros tomberait sous le coup de l'article 99 alinéa 3 LIR, et partant serait imposable au taux normal de l'impôt sur le revenu, ils donnent à considérer que l'article 99 LIR ne viserait que les seuls revenus qui n'appartiennent à aucune autre des catégories de revenus énumérées à l'article 13 LIR. A cet égard, il serait encore de doctrine constante que tomberaient dans le champ de l'article 99 alinéa 3 LIR les prestations non comprises dans une autre catégorie de revenus, tel le revenu provenant d'entremises occasionnelles, c'est-à-dire lorsque le contribuable perçoit un revenu en raison du fait qu'il a presté un service en s'obligeant ou au contraire en s'interdisant de faire quelque chose ou il s'est engagé à laisser faire quelqu'un, ce qui présupposerait une activité qui ne consisterait pas seulement dans une cession. Or, en l'espèce, cette indemnité aurait été due au titre de l'article 7 du compromis « *si l'acquéreur renonce à la passation de l'acte notarié pour quelque motif que ce soit, il n'en reste pas moins redevable des acomptes, ainsi que d'un montant de 5%.* » : partant, ils ne se seraient engagés ni à faire, ni à laisser faire ni enfin à interdire de faire quelque chose, de sorte que cette indemnité de ...euros perçue ne rémunèrerait aucune prestation de leur part au sens de l'article 99 alinéa 3 LIR, les sommes versées devant être regardées comme des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance de l'acquéreur, sans lien direct avec un quelconque service.

Par ailleurs, ils donnent à considérer que l'article 11 alinéa 1er LIR concernerait des indemnités qui sont allouées pour perte ou en lieu et place de recettes imposables, c'est-à-dire des recettes de substitution versées en remplacement d'autres recettes. Or, lorsque l'indemnité remplace un revenu exempté, l'indemnité constituerait à son tour une recette non imposable. En l'espèce, ils estiment que comme l'immeuble en question était leur habitation principale depuis décembre 2000, conformément à l'article 102bis LIR, dans l'hypothèse où la cession aurait été finalisée, la plus-value réalisée sur l'immeuble aurait bénéficié du régime d'exemption de l'article 99ter alinéa 6 LIR : partant les sommes perçues en remplacement de la prédite plus-value de cession et d'un montant total de ...euros devraient être elles-mêmes exemptées.

A titre plus subsidiaire, ils affirment encore que les indemnités versées sous forme de versements mensuels de décembre 2007 à mars 2009, puis par un versement final en 2009, remplaceraient des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition ; or, l'article 132 (1) 4 LIR qualifierait de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er litt.b « *les indemnités et dédits visés respectivement aux numéros 1 et 2 de l'article 11 dans la mesure où ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition.* » : ils sollicitent dès lors à titre plus subsidiaire que ces indemnités soient qualifiées de revenus extraordinaires, et partant imposées à un taux réduit.

Il convient toutefois de constater, en application des préceptes de l'appréciation économique retenus ci-avant, qu'indépendamment de la volonté réelle ou affichée des parties,

qu'au cours des années d'imposition 2008 à 2009, les époux...ont touché le montant de ...euros correspondant au total des indemnités mensuelles de ...euros leurs versées par l'occupant à titre précaire. Si les demandeurs exposent certes qu'il s'agirait soit d'avances, venant en paiement du prix du dédit exercé par l'acquéreur, soit d'acomptes sur le paiement du prix de cession, le tribunal est toutefois amené à retenir, de concert avec la partie étatique, qu'économiquement et matériellement, le versement de ce montant s'inscrit sur la toile de fond d'une mise à disposition pendant plus d'un an de l'immeuble sis à ..., cette mise à disposition s'apparentant d'ailleurs davantage à une location qu'à une simple tolérance d'un occupant à titre précaire, l'article 6 du compromis autorisant ainsi expressément l'acquéreur présomptif, outre à pouvoir bénéficier d'une boîte aux lettres, à « *mettre en place tous éléments de décoration et d'aménagement mobilier compatibles avec une jouissance des lieux en bon père de famille, à sa charge toutefois de remettre le bien vendu en l'état où il se trouvait lors de son entrée dans les lieux en cas de caducité ou de nullité du compromis de vente ou si la vente notariée ne se faisait pas pour quelque raison que ce soit* », l'acquéreur devant encore s'engager « *à contracter toutes assurances utiles afin de garantir l'ensemble des préjudices que pourraient subir les vendeurs du fait de son occupation précaire* », l'acquéreur devant justifier de ces assurances auprès des vendeurs avant son entrée dans les lieux.

De même, toujours de concert avec la partie étatique, le tribunal constate encore l'existence d'un lien indéniable entre la mise à disposition de l'immeuble et le versement des mensualités, l'article 7 du compromis précisant en effet que si l'acquéreur et occupant renonce à la passation de l'acte notarié pour quelque motif que ce soit, il n'en restera pas moins redevable envers le vendeur des mensualités jusqu'à son départ effectif du bien vendu, tout comme il reste redevable de ces montants échus en raison de son maintien postérieur dans le bien.

Le tribunal relève d'ailleurs que la qualification de ces montants en tant qu'arrhes ne résulte que d'une disposition contractuelle (« *ces acomptes seront alors considérés comme des arrhes* »), laquelle toutefois ne saurait s'imposer automatiquement au tribunal, tel que retenu ci-avant.

Le tribunal est encore amené à suivre l'Etat en ses explications selon lesquelles le montant de ...euros ne divergeait pas fortement de la réalité économique des prix du marché, alors qu'au cours de l'année d'imposition 2010, les époux...avaient déclaré, en relation avec l'immeuble concerné, un revenu mensuel de location de … euros ; si les demandeurs arguent certes de l'existence d'une proposition de prise de bail commercial pour un loyer mensuel de ...euros, l'existence d'une proposition portant sur un tel loyer n'est pas de nature à énerver l'argumentation étatique, alors que le montant de ...euros correspond en l'espèce au revenu d'une mise à disposition de l'immeuble à un particulier, sans que celui-ci ne dispose de tous les avantages d'un bail à loyer en bonne et due forme, et que la proposition mise en avant par les demandeurs a trait à un bail commercial, dont la valeur s'établit nécessairement en fonction d'autres critères que celle d'une location à un particulier, tels que notamment la situation, la configuration des lieux ou encore l'achalandage.

Enfin, le tribunal ne saurait admettre que les demandeurs ne se soient pas enrichis en touchant lesdits montants mensuels, le fait qu'ils aient ultérieurement ou concomitamment affectés les sommes perçues aux charges liées à la propriété de l'immeuble pour sa conservation en l'état, loin d'énerver tout enrichissement dans leur chef, prouve au contraire

un bénéfice ou lucre certain, les demandeurs n'ayant en effet pas dû affecter partie de leurs revenus habituels pour couvrir ces frais.

Il s'ensuit que, abstraction faite de l'intention réelle ou affichée des demandeurs, le compromis n'ayant en effet finalement pas été concrétisé par un acte notarié de cession, d'un point de vue économique, les époux...ont touché une rémunération en contrepartie de la mise à disposition temporaire de l'immeuble à l'acquéreur potentiel, de sorte que cette rémunération relève de l'article 98 (1) 1. LIR, lequel définit les revenus provenant de la location de biens comme « *le revenu provenant* (...) *de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles* (...)»: l'argumentation des demandeurs selon laquelle il s'agirait de revenus hors champ et partant non imposables est à rejeter.

C'est par conséquent à juste titre que le directeur, à travers la décision déférée, a retenu que les versements mensuels de ...euros sont à considérer en tant que loyer brut perçu par les demandeurs au titre de la location de l'immeuble sis à ..., à Luxembourg et qu'ils sont partant imposables au titre de l'article 98 LIR.

Quant au montant final de ...euros payé au titre de dédit, le tribunal rappelle qu'un dédit constitue une somme prévue par voie contractuelle et permettant de se dégager de l'obligation d'exécuter l'obligation principale prévue au contrat : il s'agit dès lors d'une pénalité financière permettant à une partie de se libérer de son obligation d'exécuter le contrat, et non d'une somme payée au titre d'indemnité en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance de l'acquéreur : l'argumentation des demandeurs centrée autour du fait que les montants perçus constitueraient des recettes de substitution versées en remplacement de la plus-value qu'aurait générée la vente avortée et que ces montants devraient le cas échéant, par impossible, être considérés comme des revenus extraordinaires au sens de l'article 132 (1) 4 LIR est partant à rejeter, l'application de cette disposition présupposant en effet, d'une part, des indemnités et dédits remplaçant des revenus, respectivement accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, ce qui, comme retenu ci-dessus, n'est pas le cas en l'espèce, et, d'autre part, des revenus devant se rapporter à une période autre que l'année d'imposition, ce qui n'est pas non plus le cas en l'espèce, la somme de ...euros ayant été perçue par versement unique au titre de l'année 2009 et concernait uniquement cette année.

C'est dès lors à juste titre que la décision directoriale a considéré le montant unique comme relevant des revenus nets divers au sens de l'article 99, alinéa 3 LIR, caractérisés par leur aspect occasionnel ou fortuit[3].

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par les époux...à l'encontre de la décision directoriale déférée.

Les demandeurs réclament encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500 euros, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

Par ces motifs,

---

[3] « *Le revenu provenant de prestations non comprises dans une autre catégorie de revenus, tel le revenu provenant d'entremises occasionnelles* »

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par les demandeurs ;

met les frais à charge des demandeurs.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 juin 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 19/6/2014
Le Greffier du Tribunal administratif